

## Wyrok NSA z dnia 20 marca 2013 r., sygn. I FSK 687/12

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Maria Dożynkiewicz, Sędzia NSA Barbara Wasilewska (sprawozdawca), Sędzia WSA (del.) Dagmara Dominik-Ogińska, Protokolant Marta Sokołowska-Juras, po rozpoznaniu w dniu 6 marca 2013 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 25 stycznia 2012 r. sygn. akt [I SA/Kr 1966/11](#) w sprawie ze skargi Z. I. K. i T. w K. na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia 1 sierpnia 2011 r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od Ministra Finansów na rzecz Z. I. K. i T. w K. kwotę 370 (słownie: trzysta siedemdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

### Uzasadnienie

Zaskarżony wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego

Wyrokiem z dnia 25 stycznia 2012 r., sygn. akt [I SA/Kr 1966/11](#), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie uchylił zaskarżoną przez Zarząd w K. interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia 1 sierpnia 2011 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług.

Stan sprawy przedstawiony przez Sąd I instancji:

We wniosku z dnia 22 kwietnia 2011 r. Zarząd w K. zwrócił się o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania tym podatkiem opłat za korzystanie przez operatorów i przewoźników z przystanków komunikacyjnych. We wniosku wskazał, że jest samodzielną jednostką organizacyjną Gminy, nieposiadającą osobowości prawnej, działającą jako wyodrębniona jednostka budżetowa. Na podstawie Uchwały nr XLVIII/594/08 Rady Miasta K. z dnia 9 lipca 2008r. nastąpiła reorganizacja jednostki budżetowej Zarządu Komunalnego, która to od 1 października 2008r. otrzymała nazwę Zarząd. Wnioskodawca jest zarejestrowanym czynnym płatnikiem VAT dla podatku od towarów i usług oraz składa deklarację [VAT-7](#) miesięcznie. Zgodnie ze statutem przedmiotem działalności podstawowej wnioskodawcy jest m.in. organizowanie i zarządzanie lokalnym transportem zbiorowym oraz transportem aglomeracyjnym. Dnia 1 marca 2011r. weszła w życie ustawa z dnia 16 grudnia 2010r. o publicznym transporcie zbiorowym, której zapisy w art. 16 dają możliwość pobierania przez gminę opłat za korzystanie z przystanków komunikacyjnych i dworców, których gmina jest właścicielem. W uchwale nr XI/98/II Rady Miasta K. z dnia 30 marca 2011r. ustalono stawki opłat za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych lub dworców, których właścicielem albo zarządzającym jest Gmina. Opłaty za korzystanie z przystanków komunikacyjnych lub dworców w całości przekazywane będą do Gminy. Gmina nie zawiera umów cywilnoprawnych z przewoźnikami - opłata za korzystanie z przystanków jest ustawowo nałożona na przewoźnika, co reguluje ustawa z dnia 16 grudnia 2010r. o publicznym transporcie zbiorowym. Wysokość opłat została zatwierdzona Uchwałą Nr XI/98/II Rady Miasta K. z dnia 30 marca 2011 r. w sprawie ustalenia stawki opłat za korzystanie przez operatora i przewoźnika z przystanków komunikacyjnych lub dworców, których właścicielem lub zarządzającym jest Gmina Miejska. Opłata za korzystanie z przystanków komunikacyjnych i dworców jest opłatą należną Gminie, w której imieniu wnioskodawca opłatę pobiera. Wnioskodawca pobiera opłatę na podstawie ustawy z dnia 16 grudnia 2010r. o publicznym transporcie zbiorowym oraz Uchwały Nr XI/98/II Rady Miasta K. z dnia 30 marca 2011 r. Wnioskodawca nie otrzymuje od Gminy wynagrodzenia za pobieranie ww. opłat od przewoźnika. Pobierane opłaty przeznaczone będą na utrzymanie porządku i czystości infrastruktury przystankowej w Gminie. W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy opłaty za korzystanie z przystanków komunikacyjnych na terenie Gminy K. podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług?

Zdaniem wnioskodawcy korzystanie z przystanków komunikacyjnych i dworców, których właścicielem albo zarządzającym jest Gmina ma charakter opłaty administracyjnej, która nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Interpretacją indywidualną z dnia 1 sierpnia 2011r. Minister Finansów uznał stanowisko przedstawione we wniosku za nieprawidłowe. W ocenie organu w przedmiotowej sprawie czynności realizowane przez Zarząd stanowią świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu na ogólnych zasadach określonych w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług. Świadczenie ww. usług podlega opodatkowaniu 23% stawką podatku VAT, o której mowa w art. 41 ust. 1 w związku z art.146a pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm.), zwanej dalej w skrócie "U.p.t.u."

Po uprzednim wezwaniu organu do usunięcia naruszenia prawa Zarząd złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, zarzucając naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. tekst jedn. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.), zwanej dalej "O.p.", poprzez brak w interpretacji uzasadnienia prawnego negatywnej oceny stanowiska skarżącego. W ocenie skarżącego organ ograniczył się do wskazania przepisów prawa - treści art. 5 ust. 1 pkt. 1, art. 7, art. 8 ust. 1, art. 15 ust. 1, 2, 6 U.p.t.u., § 13 ust. 1 pkt. 12 obowiązującego do dnia 6 kwietnia 2011 r. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392), jak również przepisów art. 4 ust. 1 pkt. 8, art. 7 ust. 1, art. 15 ust. 1 pkt. 3 lit. a), 16 ust. 1, 2, 4, 5, 7 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz.U. z 2011 r. Nr 5, poz. 13). Uzasadnienie prawne zajętego stanowiska ogranicza się do dwóch zdań - na stronie 3 interpretacji, w których organ zupełnie pominął zagadnienie, iż pobieranie opłat za korzystanie z przystanków komunikacyjnych wchodzi w zakres władztwa publicznego wykonywanego przez organ władzy publicznej. Skarżący wskazał także na regulacje wspólnotowe, które jego zdaniem w podobny sposób regulują tę materię, tj. art. 4 ust. 5 Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), a także art. 13 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347 z 11 grudnia 2006 r.), która zastąpiła VI Dyrektywę.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie, podtrzymując swoje dotychczasowe stanowisko.

Rozważania Sądu I instancji:

Wojewódzki Sąd Administracyjny podzielił zarzuty skargi odnośnie braku uzasadnienia prawnego dla zajętego stanowiska w wydanej interpretacji podatkowej. W ocenie Sądu organ pominął w swych wywodach, że pobieranie opłat za korzystanie z przystanków komunikacyjnych wchodzi w zakres władztwa publicznego wykonywanego przez organ władzy publicznej. Uznanie, że opłata za korzystanie z przystanków komunikacyjnych jest świadczeniem o charakterze publicznoprawnym, czyli ma charakter daniny publicznej, wyklucza opodatkowanie tych czynności podatkiem od towarów i usług. Ponadto, zdaniem Sądu, dokonana interpretacja narusza także art. 15 ust. 6 U.p.t.u., poprzez jego niezastosowanie. W art. 16 ust. 2 Konstytucji ustrojodawca wskazał bowiem, że "samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej. Sąd odwołał się również do przepisów ustawy o publicznym transporcie zbiorowym, wskazując, że organizowanie transportu publicznego na linii komunikacyjnej albo sieci komunikacyjnej w gminnych przewozach pasażerskich oraz na linii komunikacyjnej albo sieci komunikacyjnej w gminnych przewozach pasażerskich, na obszarze gmin, które zawarły porozumienie należy do publicznych zadań gminy. Ponadto zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym zaspokajanie

zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy lokalnego transportu zbiorowego. W ocenie Sądu wzajemne funkcjonalne powiązanie powyższych przepisów pozwala na uznanie, że gmina, w zakresie w jakim realizuje swoje zadania z zakresu władzy publicznej, będzie spełniała obie przesłanki w art. 15 ust. 6 U.p.t.u.

Skarga kasacyjna

Minister Finansów zaskarżył w całości powyższy wyrok, zarzucając mu naruszenie przepisów prawa:

1. procesowego w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 146 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), zwanej dalej "P.p.s.a.", w zw. z art. 14c § 1 i 2 O.p., poprzez przyjęcie, że brak jest uzasadnienia prawnego dla zajętego stanowiska w wydanej interpretacji podatkowej;

2. materialnego, tj. 15 ust. 6 U.p.t.u., przez jego błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że czynności dokonywane przez wnioskodawcę polegające na umożliwieniu przewoźnikom korzystania z przystanków komunikacyjnych i dworców, za co pobierane są opłaty, o których mowa w art. 16 ust. 4 ustawy o publicznym transporcie drogowym, nie spełniają przesłanek uznania tych czynności za odpłatne świadczenie usług.

W oparciu o te zarzuty pełnomocnik organu wniósł o uchylenie w całości zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania ,a ponadto zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

W ocenie autora skargi kasacyjnej co do zasady korzystanie z komunalnych usług o charakterze użyteczności publicznej, w tym też obiektów i urządzeń użyteczności publicznej jednostek samorządu terytorialnego następuje na podstawie umów cywilnoprawnych, zawieranych pomiędzy podmiotem świadczącym usługę, w tym też władającym danym obiektem lub urządzeniem, a podmiotem korzystającym z danej usługi. Strony tych umów korzystają przy tym z przysługującej im swobody umów, z tym że swoboda ta podlega ograniczeniu. Natomiast okoliczność, że w zawieranych umowach cywilnoprawnych, strony są zobowiązane stosować ceny lub opłaty w wysokości określonej w uchwale podjętej przez odpowiedni organ jednostki samorządu terytorialnego, nie ma wpływu na opodatkowanie tych czynności podatkiem od towarów i usług. W takim przypadku mają zastosowanie ogólne zasady określone w przepisach dotyczących VAT.

W odpowiedzi pełnomocnik strony przeciwnej wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej w całości oraz zasądzenie przez Naczelnego Sądu Administracyjnego na rzecz Skarżącego kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie ma uzasadnionych podstaw. Należy podkreślić, że zgodnie z art. 183 § 1 Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej P.p.s.a.) Naczelnego Sądu Administracyjnego rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania, która w sprawie nie miała miejsca. Skarga kasacyjna została oparta na zarzucie naruszenia prawa materialnego tj. art. 15 ust 6 U.p.t.u. przez jego błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że czynności dokonywane przez gminę jako jednostkę wyodrębnioną jednostkę budżetową, polegające na umożliwieniu przewoźnikom korzystania z przystanków komunikacyjnych i dworców, za co pobierane są opłaty, o których nowa w art. 16 ust. 4 ustawy o publicznym transporcie drogowym, nie spełniają przesłanek uznania tych czynności za odpłatne świadczenie usług.

Problem działania organów samorządu terytorialnego w charakterze organów władzy publicznej w rozumieniu art. 15 ust 6 ustawy o VAT był już przedmiotem rozważań w licznych wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego

(wyrok z 25 listopada 2011r, syg akt [I FSK 145/11](#), wyrok z 21 czerwca 2012r, syg akt [I FSK 1594/11](#), 13 grudnia 2011r, syg akt [I FSK 491/11](#), z 11 października 2011r, syg akt [I FSK 965/11](#)), gdzie zaprezentowano jednolite stanowisko, że organy samorządu terytorialnego należy kwalifikować jako organy władzy publicznej, bez względu na to, czy wykonują zadania własne, czy z zakresu administracji rządowej.

Stanowisko wyrażone we wskazanych wyrokach podziela także Naczelny Sąd Administracyjny orzekający w niniejszej sprawie. Analizując istotne dla rozstrzygnięcia przepisy należy wskazać, że z art. 15 ust 1 ustawy o VAT wynika, że podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust 2 ustawy o VAT, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Stosownie natomiast do ust 2 działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców,(...) również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Z punktu widzenia kryteriów określonych w art. 15 ust 1 i 2 ustawy o VAT gmina jako jednostka samorządu terytorialnego, będąca osobą prawną, ma status podatnika VAT. Nie było to zresztą sporne między stronami.

Spór w sprawie koncentrował się na przesłankach określonych w art. 15 ust 6 ustawy o VAT, zgodnie z którym nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Art. 15 ust 6 ustawy o VAT implementuje art. 4 ust 5 Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz. U. UE L z 13 czerwca 1977 r. dalej VI Dyrektywa). Przepis ten w pierwszym zdaniu stanowił, że "Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami. (...). Na gruncie Dyrektywy 2006/112/WE z 28 listopada 2006r w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U L 347 z 11 grudnia 2006r dalej Dyrektywa 112) funkcjonuje analogiczna regulacja w art. 13 ust 1.

W kwestii wyłączenia organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy z kategorii podatników wielokrotnie wypowiadał się także Trybunał Sprawiedliwości akcentując, że dla takiego wyłączenia konieczne jest spełnienie równocześnie dwóch przesłanek: działalność musi być wykonywana przez podmiot prawa publicznego i musi być wykonywana w celu sprawowania władzy publicznej (wyroki C- 408/97, C-4/89, C- 288/07).

Zatem wyłączenie o którym mowa jest to wyłączeniem o charakterze podmiotowo – przedmiotowym; następuje wówczas, gdy spełniona jest przesłanka podmiotowa – czynności dokonuje organ władzy publicznej i przedmiotowa – czynność mieści się w zakresie władztwa publicznego.

Odnosząc się do przesłanki podmiotowej, jak słusznie podkreślały to obie strony, pojęcie "organu władzy publicznej" (ani "urzędu obsługującego ten organ") nie zostało zdefiniowane w ustawie o VAT. Poszukując cech identyfikujących takie podmioty w odróżnieniu od innych uczestników obrotu gospodarczego będących podatnikami w rozumieniu art. 15 ust 1 ustawy o VAT, zasadne jest odwołanie się do postanowień Konstytucji RP. Nie ma racji autor skargi kasacyjnej zarzucając, że z przepisów Konstytucji RP nie wynikają wskazania dla wyinterpretowania spornej kwalifikacji. Przytaczany art. 16 ust 2 Konstytucji RP stanowi, że "Samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej. Przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych samorząd wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność". Z art. 163 Konstytucji RP wynika z kolei, że samorząd wykonuje zadania publiczne nie zastrzeżone przez Konstytucję lub ustawy dla organów innych władz publicznych. Przepisy te pozwalają na usytuowanie jednostek samorządu terytorialnego

obok innych organów władzy publicznej, co w istocie czyni je takimi organami, przy spełnieniu przesłanek przedmiotowych. Samorząd terytorialny wykonuje zadania administracji publicznej niezastrzeżone do kompetencji innych organów władzy państwowej. W tych działaniach organy samorządu mogą korzystać ze środków prawnych o charakterze władczym, które są właściwe dla władzy państwowej.

Za stanowiskiem zaprezentowanym w zaskarżonym wyroku przemawia też analiza treści art. 4 ust 5 VI Dyrektywy czy art. 13 ust 1 Dyrektywy 112. Wynika z nich bowiem, że trzeba rozróżnić sferę imperium, która jest wyłączona z opodatkowania od sfery dominium, w której organy powinny być traktowane jak podatnicy VAT. Generalną zasadą regulacji wspólnotowych jest wyłączenie wszelkich organów władzy publicznej oraz innych organów podlegających prawu publicznemu z opodatkowania VAT w odniesieniu do czynności wykonywanych przez te podmioty w charakterze władz publicznych.

Stwierdzić zatem należy, że czynności prawne, objęte zapytaniem wnioskodawcy, należą do imperium uprawnionego organu zarządzającego daną drogą publiczną, który wyposażony w kompetencje do orzekania w tych sprawach, realizuje zadania publiczne, wynikające z ustawowego powołania do pełnienia funkcji zarządcy dróg.

W konsekwencji powyższych wywodów uznać zatem należy, że wnioskodawca jako jednostka budżetowa, w przedstawionym we wniosku zakresie, spełnia obie przesłanki wskazane w art. 15 ust. 6 U.p.t.u. Pobieranie przez samorząd opłat (daniny publicznej) za korzystanie z przystanków komunikacyjnych i dworców jest bez wątpienia przejawem wykonywania władztwa publicznego. Podmiot sprawujący zarząd i organizowanie lokalnego transportu zbiorowego oraz transportu aglomeracyjnego, przy wykonywaniu tych czynności, działa na ustawowo uregulowanych zasadach, a zatem nie jest w stanie dokonywać modyfikacji, dopuszczalnych w stosunkach cywilnoprawnych w ramach swobody zawierania umów. Organ taki, co istotne, pobiera należność o charakterze daniny publicznej, zaś dochód uzyskany z jej poboru służy celom publicznym. Nie miał zatem racji kasator wywodząc, że działanie polegające na wydaniu zezwolenia na pobieraniu opłat za korzystanie z przystanków i dworców, ustawowo nałożonych na przewoźników nie mieściło się w definicji sfery działań organów władzy publicznej, wynikającej z treści art. 15 ust. 6 U.p.t.u.

Przechodząc do zwolnienia przedmiotowego, które kasator wywiódł z treści § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług stwierdzić należy, że uregulowanie podustawowe, nie może w okolicznościach spawy ani wyprzedzać ani też podważać unormowań ustawowych, na które wskazywał zarówno pytający jak i Sąd pierwszej instancji. Z tych względów jako zbędną uznać należy analizę treści § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia wykonawczego, gdyż wyłączenie z opodatkowania czynności objętych wnioskiem wynikało wprost z ustawy o podatku od towarów i usług. Skoro bowiem uznano, że wnioskodawca, w zakresie spornych świadczeń, nie jest podatnikiem podatku VAT, nie zaszła konieczność badania, czy sporne świadczenia, w oparciu o przepis rozporządzenia wykonawczego, były zwolnione przedmiotowo. Organ ten bowiem, w świetle art. 15 ust. 6 U.p.t.u., nie ma obowiązku naliczać i odprowadzać należnego podatku oraz dokumentować tych świadczeń fakturami VAT, gdyż nie jest w tym przypadku podatnikiem tego podatku.

Mając na uwadze przedstawione wyżej argumenty Naczelny Sąd Administracyjny uznał skargę kasacyjną za niezasadną i oddalił ją na podstawie art. 184 ustawy P.p.s.a. O kosztach postępowania kasacyjnego orzekł na podstawie art. 204 pkt 2 i art. 205 § 2 ustawy P.p.s.a.

**Źródło:** Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>

